

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 402/2015-T**

**Tema: IUC – incidência subjetiva**

## **Decisão Arbitral**

A Árbitro Raquel Franco, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o tribunal arbitral singular constituído em 11 de setembro de 2015, decide nos termos que se seguem:

### **I. RELATÓRIO**

1. No dia 29.06.2015, a sociedade “A...,S. A.”, NIPC..., apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.
2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 15.07.2015.
3. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 27.08.2015.
4. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da

Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular ficou constituído em 11.09.2015.

5. No dia 22.10.2015 foi proferido despacho no sentido de a Requerente informar se pretendia ser dispensada da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como da produção de alegações escritas, uma vez que esses pedidos haviam sido formulados pela Requerida na resposta apresentada.
6. A Requerente pronunciou-se no sentido de ser dispensada da realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, mas informou pretender apresentar alegações escritas. Pediu ainda para ser dispensada da junção de alguns documentos que havia protestado juntar, por os mesmos se encontrarem junto ao processo administrativo entretanto remetido pela AT para o processo.
7. O Tribunal dispensou a Requerente de apresentar os referidos documentos e notificou as partes para apresentarem alegações escritas sucessivas no prazo de 10 dias.
8. Decorrido o prazo concedido à Requerente para apresentação das referidas alegações, verificou-se que a mesma não o fez.
9. Face à não apresentação de alegações escritas pela Requerente, veio a Requerida prescindir da respetiva apresentação.
10. O Tribunal informou então as partes de que a decisão arbitral seria proferida até 31.12.2015.
11. No presente processo arbitral, pretende a Requerente que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade dos atos de liquidação oficiosa do imposto único de circulação (IUC) relativo aos períodos de tributação de 2013 e 2014, cujo montante total ascende a € 3.287,92, e, conseqüentemente, determine a restituição desse valor, bem como o pagamento de juros indemnizatórios nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT.

**11.A. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:**

- A Requerente é uma sociedade em nome coletivo que prossegue a sua atividade no ramo do financiamento automóvel, designadamente sob a modalidade de locação financeira e de aluguer de longa duração.

- A Requerente recebeu várias notas de liquidação de IUC sobre veículos relacionados com a atividade *supra* mencionada, das quais reclamou graciosamente, tendo o processo corrido termos com o n.º . . . .

- A reclamação graciosa apresentada pela Requerente foi indeferida pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), com fundamento em ilegitimidade da requerente, através de despacho que lhe foi notificado no dia 30.03.2015.

- A Requerente começa por invocar o vício de preterição de formalidades essenciais, por alegadamente não ter sido notificada pela AT para exercer o direito de audição prévia antes da emissão dos atos de liquidação do IUC, requerendo a anulação dos referidos atos nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT.

- Sobre a legalidade substantiva dos atos tributários impugnados, a Requerente entende ter sido violado o pressuposto de incidência subjetiva por não poder, face às disposições legais relevantes, ser considerada sujeito passivo do imposto em questão nos períodos a que se referem as liquidações impugnadas porquanto os veículos em causa haviam:

- a) sido adquiridos pelos respetivos locatários após a locação financeira;
- b) sido adquiridos pelos respetivos locatários durante a locação financeira;
- c) sido adquiridos por terceiros,

não obstante a Requerente ainda constar na Conservatória do Registo Automóvel como proprietária dos veículos em questão.

- Entende a Requerente que o facto de o veículo em causa ter sido vendido por si em momento anterior ao da ocorrência do IUC consubstancia uma causa de exclusão de incidência do imposto que deveria ter sido atendida pela AT, na medida em que, nos termos do disposto no artigo 6.º, n.º 3, do CIUC, o imposto se considera exigível ao

proprietário (ou a outros detentores do veículo que sejam equiparáveis) no primeiro dia do período de tributação do veículo, o qual, de acordo com o artigo 4.º, n.º 2, do mesmo Código, tem lugar na data em que a matrícula é atribuída. O facto de a propriedade dos veículos não ter sido inscrita no registo automóvel a favor do novo proprietário não pode ser imputado à Requerente, que não tinha legitimidade para requerer tal inscrição. Por outro lado, entende a Requerente que, embora o artigo 3.º, n.º 1, do CIUC preveja que são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados, a expressão “considerando-se” deve ser entendida como uma presunção legal ilidível mediante prova em contrário por parte do transmitente do veículo. Assim, à luz do artigo 3.º, n.º 1, do CIUC, o imposto deve incidir sobre os novos proprietários dos veículos.

**11.B. Na sua Resposta, a AT invocou, resumidamente, o seguinte:**

- Quanto à questão da não notificação para exercício do direito de audição prévia, a AT contrapõe que se encontram junto do processo administrativo os extratos comprovativos das notificações emitidas à Requerente para efeitos de audição prévia à emissão das liquidações oficiosas efetuadas pelos serviços, bem como os extratos do sítio dos CTT, comprovando a recepção das mesmas.

- Quanto à substância das liquidações em crise, a AT entende que não assiste razão à Requerente e que a sua posição decorre de:

a) uma enviesada leitura da letra da lei, porquanto o legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como proprietários as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados, sendo esta a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal e que entender que o legislador consagrou aqui uma presunção, seria inequivocamente efetuar uma interpretação *contra legem*.

b) da adopção de uma interpretação que não atende ao elemento sistemático, violando a unidade do regime consagrado em todo o CIUC e, mais amplamente, em todo o sistema jurídico-fiscal porquanto o legislador tributário quis intencional e expressamente que

fossem considerados como proprietários, locatários, adquirentes com reserva de propriedade ou titulares do direito de opção de compra no aluguer de longa duração as pessoas em nome das quais [os veículos] se encontrem registados.

c) de uma interpretação que ignora a *ratio* do regime consagrado no artigo em apreço, e bem assim, em todo o CIUC, na medida em que é a própria *ratio* do regime consagrado no Código do IUC que constitui prova clara de que o que o legislador fiscal pretendeu foi criar um Imposto Único de Circulação assente na tributação do proprietário do veículo tal como constante do registo automóvel.

A AT entende ainda que a interpretação defendida pela Requerente é desconforme com a Constituição por desvalorizar a realidade registal em detrimento de uma “realidade informal” e insusceptível de um controlo mínimo por parte da Requerida, sendo assim ofensiva do basilar princípio da confiança e segurança jurídica que deve enformar qualquer relação jurídica, aqui se incluindo a relação tributária. Paralelamente, entende que a interpretação dada pela Requerente é ofensiva do princípio da eficiência do sistema tributário, na medida em que se traduz num entorpecimento e encarecimento das competências atribuídas à Requerida, com óbvio prejuízo para os interesses do Estado Português, de que quer a Requerente quer a Requerida fazem parte. Finalmente, entende ainda que a argumentação veiculada pela Requerente representa uma violação do princípio da proporcionalidade, na medida em que o desconsidera totalmente no confronto com o princípio da capacidade contributiva, quando na realidade a Requerente dispõe dos mecanismos legais necessários e adequados à salvaguarda daquela sua capacidade (v.g., o registo automóvel), sem que, contudo, os tenha exercitado em devido tempo.

Em matéria de prova, a AT alega ainda que, relativamente aos veículos com os números de matrícula ...-...-..., ...-...-... e ...-...-..., a Requerente não apresentou documentos comprovativos da venda, de onde resulta que não contrariou as informações constantes do registo automóvel no sentido de a mesma ser a proprietária dos veículos nas datas da exigibilidade do imposto (art.º 3.º, n.º 1, do CIUC).

Finalmente, a AT invoca a falta de cumprimento, por parte da Requerente, do disposto no artigo 19.º, n.º 3, do CIUC, o que, em seu entender, seria necessário para que se pudesse exonerar da obrigação de pagamento do imposto. Entende a AT que, não tendo a Requerente feito prova do cumprimento daquela obrigação, como lhe competia, terá que improceder a pretendida elisão do artigo 3.º do CIUC.

Quanto aos juros indemnizatórios, a AT entende que os mesmos não são devidos porquanto os atos tributários em crise são válidos e legais, porque conformes ao regime legal em vigor à data dos factos tributários, pelo que não ocorreu, *in casu*, qualquer erro imputável aos serviços.

## **II. SANEAMENTO**

1. O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
3. O processo não padece de vícios que o invalidem.
4. Pretende-se a apreciação conjunta da legalidade de 22 liquidações de IUC, relativas aos anos de 2013 e 2014. Assim, verificam-se os pressupostos previstos no n.º 1 do artigo 3.º do RJAT e no artigo 104.º do CPPT, sendo de admitir a cumulação em face da identidade do imposto e da circunstância de a análise dos atos tributários em causa depender da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da aplicação das mesmas regras de direito.

## **III. MATÉRIA DE FACTO**

### **III.1. Factos provados**

Antes de entrar na apreciação jurídica das questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e o processo administrativo junto aos autos e tendo ainda em conta os factos alegados, se fixa como segue:

1. A Requerente dedica-se ao financiamento automóvel, designadamente sob a modalidade de celebração de contratos de locação financeira e de aluguer de longa duração;
2. A Requerente recebeu 22 notas de liquidação de IUC sobre veículos relacionados com a atividade supra mencionada, todas identificadas na tabela constante do artigo 11.º do pedido arbitral, que aqui se dá por integralmente reproduzida;
3. A Requerente efetuou o pagamento de todas as notas de liquidação de IUC objeto do pedido de pronúncia arbitral;
4. A Requerente apresentou reclamação graciosa, que correu termos sob o número...;
5. A reclamação graciosa foi indeferida através de despacho da Chefe do Serviço de Finanças de ... .., notificado à Requerente a 30.03.2015;
6. A propriedade destes veículos encontrava-se à data dos factos tributários inscrita no registo automóvel a favor da Requerente;
7. Com referência às viaturas indicadas de seguida, a Requerente celebrou os contratos de locação financeira e emitiu as faturas que se seguem:
  - a) Viatura de matrícula ...-...-..., contrato com início a 20.06.2003 e fim a 20.06.2008; Com referência a esta viatura, a Requerente emitiu ainda o documento “2.ª via de fatura”, com o número..., com data de 20.06.2008 e com a descrição “valor residual”, à entidade “..., Lda.”. Do extrato de conta desta entidade junto da Requerente a 30.12.2014 consta que o valor da fatura em causa se encontra pago.
  - b) Viatura de matrícula ...-...-..., contrato com início a 20.05.2004 e fim a 20.05.2008; Com referência a esta viatura, a Requerente emitiu o documento “2.ª via de fatura”, com o número..., com data de 20.05.2008 e com a descrição

“valor residual”, à entidade “... Unipessoal, Lda.”. Do extrato de conta desta entidade junto da Requerente a 30.12.2014 consta que o valor da fatura em causa se encontra pago.

- c) Viatura de matrícula ...-...-..., 29.04.1999, contrato com início a 05.05.1999 e fim a 05.05.2003; Com referência a esta viatura, a Requerente emitiu o documento “2.ª via de fatura”, com o número ..., com data de 05.05.2003 e com a descrição “valor residual”, à entidade “..., Lda.”. Do extrato de conta desta entidade junto da Requerente a 30.12.2014 consta que o valor da fatura em causa se encontra pago;
- d) Viatura de matrícula ...-...-..., contrato com início a 05.06.2000 e fim a 05.06.2002; Com referência a esta viatura, a Requerente emitiu o documento “2.ª via de fatura”, com o número..., com data de 05.06.2002 e com a descrição “valor residual”, à entidade “...”. Do extrato de conta desta entidade junto da Requerente a 30.12.2014 consta que o valor da fatura em causa se encontra pago;
- e) Viatura de matrícula ...-... -..., contrato com início a 20.05.2006 e fim a 20.05.2011; Com referência a esta viatura, a Requerente emitiu o documento “2.ª via de fatura”, com o número ..., com data de 06.09.2010 e com a descrição “rescisão”, a .... Do extrato de conta desta entidade junto da Requerente a 30.12.2014 consta que o valor da fatura em causa se encontra pago;
- f) Viatura de matrícula ...-...-..., contrato com início a 05.06.2002 e fim a 05.06.2006; Com referência a esta viatura, a Requerente emitiu o documento “2.ª via de fatura”, com o número ..., com data de 05.06.2006 e com a descrição “valor residual”, à entidade “..., Lda.”. Do extrato de conta desta entidade junto da Requerente a 30.12.2014 consta que o valor da fatura em causa se encontra pago;
- g) Viatura de matrícula ...-...-..., contrato com início a 05.04.2000 e fim a 05.04.2004; Com referência a esta viatura, a Requerente emitiu o documento “2.ª via de fatura”, com o número ..., com data de 05.04.2004 e com a descrição “valor residual”, à entidade “..., Lda.”. Do extrato de conta desta



entidade junto da Requerente a 30.12.2014 consta que o valor da fatura em causa se encontra pago;

- h) Viatura de matrícula ...-...-..., contrato com início a 20.06.2000 e fim a 20.06.2004; Com referência a esta viatura, a Requerente emitiu o documento “2.ª via de fatura”, com o número..., com data de 20.06.2004 e com a descrição “valor residual”, à entidade “...Lda.”. Do extrato de conta desta entidade junto da Requerente a 30.12.2014 consta que o valor da fatura em causa se encontra pago;
- i) Viatura de matrícula ...-...-..., contrato com início a 05.05.1999 e fim a 05.05.2002; Com referência a esta viatura, a Requerente emitiu o documento “2.ª via de fatura”, com o número ..., com data de 05.05.2002 e com a descrição “valor residual”, à entidade “..., Lda.”. Do extrato de conta desta entidade junto da Requerente a 30.12.2014 consta que o valor da fatura em causa se encontra pago.

8. Com referência às viaturas indicadas de seguida, a Requerente celebrou os contratos de aluguer de longa duração e emitiu as faturas que se seguem:

- a) Viatura de matrícula ...-... -..., contrato pelo prazo de 12 meses; Com referência a esta viatura, a Requerente emitiu o documento “2.ª via de fatura”, com o número..., com data de 20.05.2012 e com a descrição “renda”, “desp. c/ portes” e “seguro auto da ... II”, a .... Do extrato de conta da pessoa em causa junto da Requerente a 30.12.2014 consta que o valor da fatura em causa se encontra pago;
- b) Viatura de matrícula ...-... -..., data desconhecida, contrato pelo prazo de 36 meses; Com referência a esta viatura, a Requerente emitiu o documento “2.ª via de fatura”, com o número..., com data de 20.05.2011 e com a descrição “valor residual”, à entidade “..., Lda.”. Do extrato de conta da entidade em causa junto da Requerente a 30.12.2014 consta que o valor da fatura em causa se encontra pago;
- c) Viatura de matrícula ...-...-..., contrato pelo prazo de 36 meses; Com referência a esta viatura, a Requerente emitiu o documento “2.ª via de fatura”, com o número ..., com data de 05.04.2009 e com a descrição “renda” e “desp.

c/ portes”, a ..., Lda.”. Do extrato de conta da pessoa em causa junto da Requerente a 30.12.2014 consta que o valor da fatura em causa se encontra pago;

- d) Viatura de matrícula ...-... -..., contrato pelo prazo de 12 meses; Com referência a esta viatura, a Requerente emitiu o documento “2.ª via de fatura”, com o número ..., com data de 20.04.2012 e com a descrição “renda”, “disp. c/ portes” e “seguro auto da ... II”, à entidade “...– Unipessoal, Lda. Do extrato de conta da entidade em causa junto da Requerente a 30.12.2014 consta que o valor da fatura em causa se encontra pago.

9. A Requerente emitiu ainda as faturas:

- a) N.º..., de 09.03.2005, à entidade “..., S.A.”, referente à viatura ...-...-..., com a descrição “perca total – cliente”, no valor de € 7882,58. Do extrato de conta desta entidade junto da Requerente a 31.12.2014 consta que o valor em causa se encontra liquidado;
- b) N.º..., à entidade “..., S.A.”, referente à viatura ...-...-..., com a descrição “valor residual”, no valor de € 44.354,85. Do extrato de conta desta entidade junto da Requerente a 31.12.2014 consta que o valor em causa se encontra liquidado.

10. As datas de matrícula das viaturas em causa são as seguintes:

Matrícula	Data da matrícula
...-...-...	03.06.2002
...-...-...	
...-...-...	05.05.1999
...-...-...	08.05.2003
...-...-...	27.05.2004
...-...-...	10.05.1999
...-...-...	19.05.2000

...-...-...	31.05.2011
...-...-...	11.05.2006
...-...-...	07.05.2008
...-...-...	05.05.2005
...-...-...	24.05.2011
...-...-...	18.04.2002
...-...-...	29.04.2002
...-...-...	05.04.2000

- 11.** A AT notificou a Requerente de que se encontrava em falta o imposto relativo às viaturas identificadas na tabela infra, com referência aos exercícios na mesma identificados, nas datas aí indicadas:

<b>Matrícula</b>	<b>Ano da liquidação</b>	<b>Data da notificação</b>
...-...-...	2013	08.08.2014
...-...-...	2013	06.08.2014
...-...-...	2014	06.08.2014
...-...-...	2013	10.07.2014
...-...-...	2014	10.07.2014
...-...-...	2013	10.07.2014
...-...-...	2014	10.07.2014
...-...-...	2013	16.07.2014

...-...-...	2014	16.07.2014
...-...-...	2013	10.07.2014
...-...-...	2013	10.07.2014
...-...-...	2013	26.07.2014
...-...-...	2013	26.07.2014
...-...-...	2013	26.07.2014
...-...-...	2013	26.07.2014
...-...-...	2013	26.07.2014
...-...-...	2013	13.06.2014
...-...-...	2014	13.06.2014
...-...-...	2013	16.06.2014
...-...-...	2014	16.06.2014
...-...-...	2013	13.06.2014
...-...-...	2014	13.06.2014

### **III.2. Factos não provados**

Não existem factos com relevância para a decisão da causa que tenham sido considerados não provados.

### **IV. *THEMA DECIDENDUM***

A questão de fundo em causa nos presentes autos consiste em saber se os factos alegados pela Requerente consubstanciam motivos de exclusão de incidência subjetiva de imposto e

se, em consequência, se deve considerar que os atos impugnados enfermam de erro sobre os pressupostos do facto tributário, o que consubstanciaria um vício de violação de lei determinante da respetiva anulação, com as devidas consequências legais.

## **V. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO**

A Requerente começa por invocar a invalidade das liquidações impugnadas por não ter sido respeitado o direito de audiência prévia previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT. No entanto, compulsado o processo administrativo, constata-se que a mesma foi notificada, nas datas referidas na tabela constante do ponto 11 dos factos provados, dos atos tributários em causa e que teve, portanto, oportunidade para se pronunciar sobre os mesmos antes de ser proferida a decisão final do procedimento. O sentido do artigo 60.º, n.º 1, da LGT é o de impor à Administração a audiência dos particulares antes de praticar, de forma definitiva, um ato tributário que ponha em causa os interesses dos mesmos. No entanto, não decorre dessa disposição legal que a audiência prévia tenha que ocorrer, cumulativamente, em todas as fases do procedimento tributário aí previstas, mas sim que tem que ter lugar antes de ser praticado um ato definitivo no procedimento tributário. Isto significa, nomeadamente, que, se o particular não é notificado antes de ser emitida a liquidação que dá início ao procedimento, mas o é mais à frente no decurso do mesmo, sendo-lhe facultada a possibilidade de se pronunciar sobre o seu conteúdo e de carrear para o procedimento elementos que contraditem a posição da administração, então o direito de participação no procedimento previsto no artigo 60.º da LGT terá sido respeitado, não se verificando a preterição de uma formalidade essencial. Não lhe assiste, portanto, razão quanto a este ponto.

Quanto à substância dos atos tributários impugnados, a Requerente fundamenta o seu pedido na circunstância de as viaturas sobre as quais incidiu o imposto terem sido transmitidas previamente à ocorrência do facto gerador e, portanto, não se encontrarem preenchidos os pressupostos de incidência subjetiva previstos no artigo 3.º do CIUC, não sendo, por isso, sujeito passivo de IUC. Invoca que, à data dos factos tributários, já não era

proprietária das referidas viaturas e, em consequência, as liquidações devem ser anuladas por manifesta falta de responsabilidade subjetiva pelo seu pagamento.

Invoca o disposto no artigo 3.º do CIUC, o qual, em seu entender, estabelece uma presunção implícita de propriedade dos veículos a favor de quem os mesmos se encontrem registados, presunção essa que, por força da aplicação da regra geral prevista no artigo 73º da Lei Geral Tributária, é ilidível mediante prova em contrário. Já para a Requerida, o artigo 3.º do CIUC não estabelece qualquer presunção implícita, mas uma verdadeira ficção legal, inilidível.

Esta questão tem sido abundantemente tratada pela jurisprudência arbitral ao longo dos últimos anos (cf. as decisões proferidas nos processos 286/2013-T, de 2 de maio de 2014, 293/2013-T, de 9 de junho de 2014, 46/2014-T de 5 de setembro, 246 e 247/2014 T, de 10 de outubro, entre outros), tendo ainda sido objeto do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido em 19-03-2015, processo n.º 08300/14. Seguindo este tribunal de perto a linha jurisprudencial delineada nos processos acima indicados, indicar-se-ão aqui apenas os seus traços mais significativos.

Assim, o n.º 1 do artigo 3.º do CIUC estabelece que:

“São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.”

A questão que se discute a propósito desta norma é a seguinte: deverá entender-se que o legislador utilizou a palavra “considerando-se” como poderia ter utilizado a palavra “presumindo-se” ou, pelo contrário, que o legislador quis estabelecer uma ficção legal, vedando a possibilidade de se realizar prova em contrário?

Nos termos do disposto no artigo 349.º do Código Civil, “presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido.” Por outro

lado, o n.º 2 do artigo 350.º do Código Civil esclarece que as presunções legais podem ser ilididas mediante prova em contrário, salvo nos casos em que a lei o proibir.

No que diz respeito às presunções de incidência tributária, determina o artigo 73.º da Lei Geral Tributária que estas admitem sempre prova em contrário.

As “ficções legais” consistem, diferentemente, “num processo jurídico que considera uma situação ou um facto como distinto da realidade para lhe atribuir consequências jurídicas”<sup>1</sup>.

Ora, contrariamente ao que defende a Requerida e como já foi reconhecido nas decisões arbitrais e judiciais referidas, a análise do elemento literal, bem como dos elementos histórico e teleológico presentes na norma em questão conduzem à conclusão de que o legislador não pretendeu estabelecer qualquer ficção legal mas apenas e só uma presunção, ilidível mediante prova em contrário nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 73.º da Lei Geral Tributária. Tratando-se a norma de incidência prevista no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC de uma norma de incidência tributária, outro entendimento seria claramente contrário aos princípios que regem a relação jurídica fiscal.

Quanto ao elemento histórico, importa referir que o CIUC teve a sua génese na criação, através do DL 599/72, de 30 de Dezembro, do imposto sobre veículos, o qual já consagrava expressamente que o imposto era devido pelos proprietários dos veículos, presumindo-se como tais as pessoas em nome de quem os mesmos se encontram matriculados ou registados<sup>2</sup>. Por outro lado, o artigo 2.º do Regulamento dos Impostos de Circulação e de Camionagem (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 116/94) estabelecia que: “são sujeitos passivos do imposto de circulação e do imposto de camionagem os proprietários dos veículos, presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas singulares ou coletivas em nome das quais os mesmos se encontram registados”.

<sup>1</sup> Cfr. F. RODRIGUES PARDAL, “O uso de presunções no direito tributário”, *in* Ciência e Técnica Fiscal, n.º 325-327, página 20 e ss..

<sup>2</sup> Cfr. o artigo 3.º do Regulamento do Imposto sobre Veículos, anexo ao indicado DL 599/72, de 30 de Dezembro.

É certo que, no CIUC, o legislador substituiu a expressão “presumindo-se” pela expressão “considerando-se”, o que, na perspetiva da Requerida, traduziu a consagração de uma ficção legal, inilidível. Não consideramos, no entanto, que assim seja. A mudança de verbo não consubstancia uma alteração de fundo na norma de incidência, que, a nosso ver, continua a estabelecer uma presunção ilidível mediante prova em contrário – em conformidade, aliás, com o disposto no artigo 73.º da LGT.

Como afirmam DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA, na anotação ao n.º 3 do artigo 73.º da LGT, “as presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas, reveladas pela utilização da expressão presume-se ou semelhante (...). No entanto, as presunções também podem estar implícitas em normas de incidência, designadamente de incidência objetiva, quando se consideram como constituindo matéria tributável determinados valores de bens móveis ou imóveis, em situações em que não é inviável apurar o valor real”<sup>3</sup>.

Em suma, em matéria de incidência tributária, as presunções podem ser reveladas pela expressão “presume-se” ou por expressão semelhante<sup>4</sup>. A título de exemplo, refere JORGE LOPES DE SOUSA que no artigo 40.º, n.º 1, do CIRS, se utiliza a expressão “presume-se”, ao passo que no artigo 46.º, n.º 2 do mesmo Código se faz uso da expressão “considera-se”, não havendo qualquer diferença entre uma e outra expressão, ambas significando, afinal, o mesmo: uma presunção legal<sup>5</sup>.

Quanto ao elemento teleológico, importa referir que o princípio estruturante da reforma da tributação automóvel é justamente o da incidência da tributação sobre o verdadeiro utilizador do veículo, não se coadunando este princípio com a leitura “cega” da letra da lei, que poderia levar, afinal, a tributar quem não fosse proprietário e, dessa forma, quem não fosse o sujeito causador do “custo ambiental e viário” provocado pelo veículo, a que alude o artigo 1.º do CIUC.

<sup>3</sup> Cfr. Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada, 4.ª ed., 2012, Encontro da Escrita Editora, p. 651.

<sup>4</sup> Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA (2011), Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado. Volume I. 6.ª Edição. Áreas Editora: Lisboa, pp. 589 e ss..

<sup>5</sup> Cfr. Ob. Cit., pp. 590 e ss..



Assim, quanto à incidência subjetiva do imposto, é de concluir que não se verificam alterações relativamente à situação anteriormente em vigor no âmbito do Imposto Municipal sobre Veículos, Imposto de circulação e Imposto de Camionagem, como aliás é amplamente reconhecido pela doutrina, continuando a valer uma presunção ilidível nesta matéria. Este entendimento é, ainda, o único que se afigura adequado e conforme ao princípio da verdade material e da justiça, subjacentes às relações fiscais, com o objetivo de tributar o real e efetivo proprietário e não aquele que, por circunstâncias de diversa natureza, não passa, por vezes, de um aparente e falso proprietário, por constar do registo automóvel.

Nesta conformidade, considerando os elementos de interpretação da lei referidos, somos conduzidos à conclusão de que a expressão “considerando-se” tem exatamente o mesmo sentido que a expressão “presumindo-se”, devendo, desta forma, entender-se que o artigo 3.º, n.º 1, do CIUC, consagra uma verdadeira presunção de propriedade e não qualquer ficção, sendo, por isso, tal presunção ilidível. Por ser assim, tem de se permitir ao titular inscrito no registo automóvel a possibilidade de apresentar elementos probatórios bastantes para a demonstração de que o efetivo proprietário é, afinal, pessoa diferente da que consta do registo.

Por último, cumpre atender, na presente análise, ao valor jurídico do registo automóvel. Assim, nos termos do disposto no n.º 1, do artigo 1.º do DL 54/75, de 12 de Fevereiro, que instituiu o Registo da Propriedade Automóvel, “o registo de veículos tem essencialmente por fim dar publicidade à situação jurídica dos veículos a motor e respetivos reboques, tendo em vista a segurança do comércio jurídico”. Acrescenta ainda o artigo 7.º do Código do Registo Predial que “o registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos precisos termos em que o registo o define”. O registo de propriedade automóvel não tem, portanto, natureza constitutiva, mas meramente declarativa, permitindo apenas a inscrição no registo presumir a existência do direito e a sua titularidade. Logo, a presunção resultante do registo pode ser ilidida mediante prova em contrário. E isto é assim justamente porque, nos termos do disposto no artigo 408.º do Código Civil, salvas as exceções previstas na lei, a constituição ou transferência de direitos

reais sobre coisa determinada dá-se por mero efeito do contrato, não ficando a sua validade dependente da inscrição no registo<sup>6</sup>. Em suma, o registo automóvel, na economia do CIUC, representa mera presunção ilidível dos sujeitos passivos do imposto. No caso de um contrato de compra e venda de um veículo automóvel, não prevendo a lei qualquer exceção para o mesmo, o contrato tem eficácia real, passando o adquirente a ser o seu proprietário, independentemente do registo; do mesmo modo, o titular inscrito no registo deixará de ser o proprietário, pese embora ainda possa constar, por algum tempo ou mesmo muito, do registo como tal.

De notar ainda que as transmissões efetuadas são oponíveis à Requerida, apesar do disposto no n.º 1 do artigo 5.º do Código do Registo Predial, que dispõe: “os factos sujeitos a registo só produzem efeitos contra terceiros quando registados.” A noção de terceiros para efeitos de registo está consagrada no n.º 4 do mesmo artigo 5.º: terceiros, para efeitos de registo, são aqueles que tenham adquirido de um autor comum direitos incompatíveis entre si, o que, manifestamente não é o caso da AT. Assim, a AT não é terceiro para efeitos de registo.

Em consequência do que antecede, o proprietário registado de um automóvel pode fazer prova, para efeitos de tributação em sede de IUC, de que já não é o proprietário efetivo do veículo em causa, nomeadamente por ter procedido à respetiva venda. E a prova da existência de um contrato de compra e venda pode ser efetuada por qualquer meio, sendo a fatura um documento contabilístico idóneo para este efeito, como para muitos outros, nomeadamente fiscais. As faturas titulam vendas, transações ou prestações de serviços que se presumem verdadeiras por força da presunção de veracidade instituída no artigo 75.º da LGT. Neste sentido, não se aceita que se questione a sua força probatória apenas para o fim da prova da transmissão da propriedade do veículo, sob pena de cairmos no absurdo jurídico de, a partir do mesmo documento, se reconhecer que a transação existiu para efeitos de incidência de imposto sobre o rendimento, mas não existiu para efeitos de IUC.

---

<sup>6</sup> Cf. entre outros, os seguintes Acórdãos do STJ: de 31.05.1966, Proc. N.º 060727 (Relator: Conselheiro Lopes Cardoso); de 05.05.2005 (Relator: Conselheiro Araújo Barros) e de 14.11.2013, in Proc. N.º 74/07.3TCGMR.G1.S1 (Relator: Conselheiro Serra Baptista).

Mas, tratando-se de uma presunção, nada impede a demonstração da sua falsidade ou inadequação face aos requisitos legais estabelecidos no artigo 36.º do CIVA. Trata-se, também neste caso, de uma presunção ilidível, sendo que o ónus da prova cabe à AT.

Alega a Requerente que, à data em que ocorreram os factos tributários, já havia transmitido a propriedade das viaturas para terceiros adquirentes. Para prova disso junta as segundas vias de faturas, nas quais se mencionam, entre outros elementos, a matrícula da viatura, o número de cliente, a identificação do destinatário, o valor, uma descrição variável – por exemplo, “RESCISÃO”, “VALOR RESIDUAL”, assim como a menção - “Válido após boa cobrança”.

Além das faturas, a Requerente junta extratos de conta dos seus clientes, de onde consta a informação de que as faturas em causa estão pagas.

As faturas apresentadas pela Requerente beneficiam, como se disse, da presunção de veracidade contida no artigo 75.º da LGT, desde que cumpram os requisitos legais e demonstrem a correspondência à realidade de facto que a Requerente pretende demonstrar nos autos: a transmissão da propriedade das viaturas.

É verdade que a indicação de “válido após boa cobrança” retira à fatura a capacidade para, por si só, demonstrar a efetiva conclusão da venda. No entanto, a Requerente juntou também extratos de conta dos seus clientes de onde resulta que as faturas foram pagas. Da conjugação dos dois elementos resulta, portanto, que a fatura foi emitida e que a cobrança aconteceu – sendo isso suficiente para provar a transmissão de propriedade em momento anterior ao da ocorrência do facto gerador do imposto.

Assim, resulta dos elementos de prova juntos aos autos, quer através dos documentos apresentados pela Requerente, quer através do processo administrativo, que as viaturas com referência às quais a AT liquidou o imposto em causa nos exercícios de 2013 e 2014 já se encontravam na propriedade de outrem que não a Requerente no momento em que

ocorre o facto gerador e que, assim sendo, a Requerente ilidiu a presunção constante do artigo 3.º, n.º 1, do CIUC.

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente, importa ter em conta o seguinte: nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, “são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.” São, portanto, dois os pressupostos exigidos por lei para que a administração se constitua no dever de indemnizar: por um lado, existir erro imputável aos serviços, por outro lado, ser desse erro que resulta o pagamento de dívida tributária em montante superior ao devido. Deve, pois, verificar-se que a administração errou ao liquidar o imposto, que esse erro lhe é imputável e que desse erro resultou imposto superior ao devido nos termos da lei. Ora, no presente caso, se é certo que foi liquidado à Requerente imposto superior ao devido, já não é certo que essa liquidação tenha provindo de erro imputável à AT, porquanto as liquidações têm por base a informação de que a AT dispunha no momento em que as emitiu, sendo certo que a própria AT não tinha forma de saber que outra era a situação de facto, pois o único elemento de que dispunha – o registo automóvel – não lhe dava a informação real. Por outro lado, se o registo informava uma realidade que não correspondia à verdade, esse facto é imputável a quem adquiriu os veículos em causa e não os registou e não à AT. Sucede, ainda, que, no caso presente, todos os veículos que deram origem ao IUC liquidado tinham sido, em momento prévio ao da respetiva venda, objeto de contratos de locação financeira e de aluguer de longa duração e que, nos termos do disposto no artigo 19.º do CIUC, “para efeitos do disposto no artigo 3.º do presente código, bem como no n.º 1 do artigo 3.º da lei da respetiva aprovação, ficam as entidades que procedam à locação financeira, à locação operacional ou ao aluguer de longa duração de veículos obrigadas a fornecer à Direcção-Geral dos Impostos os dados relativos à identificação fiscal dos utilizadores dos veículos locados.” Se é certo que a razão pela qual as liquidações impugnadas são inválidas se prende com a transmissão de propriedade prévia à ocorrência dos factos geradores e não com a existência, no momento em que estes ocorreram, daqueles contratos, não deixa de ser verdade que a Requerente também incumpriu a sua obrigação informativa e que se a

tivesse cumprido, a AT teria ao seu dispor mais informação do que aquela que na realidade tinha no momento da liquidação do imposto.

Assim, entende-se não ser procedente o pedido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente.

Quanto à questão das custas processuais – esta, suscitada pela Requerida – entende-se também não lhe assistir razão porquanto, evidentemente, se a Requerente teve necessidade de recorrer a um tribunal arbitral foi porque a AT, no âmbito do poder de decisão de que dispôs no decurso do processo administrativo, não admitiu a invalidade das liquidações impugnadas. E se lhe era legítimo fazê-lo tendo em conta a interpretação que faz dos normativos aplicáveis, sabia que, ao defender a validade das liquidações, se expunha ao que efetivamente veio a acontecer – o recurso aos tribunais por parte da Requerente, com as consequentes custas.

## VI. DECISÃO

Em conformidade com que fica exposto supra, decide-se:

- (i) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral no que respeita à invalidade das liquidações impugnadas, as quais deverão, consequentemente, ser anuladas, dando lugar à restituição do imposto indevidamente liquidado;
- (ii) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral no que respeita ao pedido de juros indemnizatórios.

**Valor:** em conformidade com o disposto nos artigos artigo 97.º - A, n.º 1, alínea a), do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 3.287,92.

**Custas:** nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 612,00, a pagar pela Requerida nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 21 de dezembro de 2015

A Árbitro,

Raquel Franco